GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : **31326C**
Inscrit le 23 août 2012

Audience publique du 20 décembre 2012

Appel formé par
Monsieur XXX XXX, XXX (Belgique),
contre un jugement du tribunal administratif du
17 juillet 2012 (n° 29643 du rôle)
en matière d'appel en garantie

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 31326C du rôle et déposé au greffe de la Cour administrative le 23 août 2012 par Maître Stéphane EBEL, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur XXX XXX, employé privé, demeurant à B-XXX, dirigé contre le jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 17 juillet 2012 (n° 29643 du rôle), le déboutant partiellement de son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du 27 septembre 2011 du directeur de l'administration des Contributions directes, répertoriée sous le numéro C 16403 du rôle, portant rejet de sa réclamation introduite contre un bulletin d'appel en garantie émis en date du 6 janvier 2011 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 24 septembre 2012 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 23 octobre 2012 par Maître Stéphane EBEL pour compte de Monsieur XXX XXX ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Stéphane EBEL et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries à l'audience publique du 4 décembre 2012.

Le 26 octobre 2010, le bureau d'imposition Sociétés XXX de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le bureau d'imposition* », émit un bulletin d'appel en garantie (« *Haftungsbescheid* »), sur base du paragraphe 118 de la loi générale

des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », à l'égard de Monsieur XXX XXX en sa qualité de représentant légal de la société anonyme XXX, ayant eu son siège social social à L-XXX, entre-temps déclarée en état de faillite, ledit bulletin déclarant Monsieur XXX codébiteur solidaire d'un montant total de XXX euros, en principal et intérêts, au titre de l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2000, 2001, 2002, 2003 et 2005, des avances pour l'impôt sur le revenu des collectivités des années 2008, 2009 et 2010, de l'impôt commercial communal des années 2000, 2001, 2002, 2003 et 2005, ainsi que de l'impôt sur la fortune des années 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006 et 2007, ainsi que des avances pour l'impôt sur la fortune des années 2009 et 2010 incombant à la société anonyme XXX S.A.

Par courrier de son mandataire de l'époque du 6 janvier 2011, Monsieur XXX introduisit une réclamation à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « *le directeur* ».

Par une décision du 27 septembre 2011, répertoriée sous le numéro C 16403 du rôle, le directeur déclara la réclamation irrecevable en ce qu'elle est dirigée contre les décomptes consécutifs aux impositions pour les années 2000 à 2004 et rejeta comme non fondée la réclamation introduite contre le bulletin d'appel en garantie ayant déclaré Monsieur XXX, en sa qualité d'administrateur-délégué de la société anonyme XXX, redevable des arriérés de ladite société au titre des impôts, avances et intérêts de retard.

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 22 décembre 2011, Monsieur XXX fit introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision du directeur du 27 septembre 2011.

Par jugement du 17 juillet 2012, le tribunal reçut le recours principal en réformation en la forme, au fond, par réformation partielle de la décision du directeur, dit que Monsieur XXX n'était pas redevable des intérêts de retard mis à sa charge pour les impôts en souffrance de la société anonyme XXX, renvoya le dossier en prosécution de cause devant le directeur et dit qu'il n'y avait pas lieu d'examiner le recours subsidiaire en annulation. Il débouta Monsieur XXX de sa demande en allocation d'une indemnité de procédure et condamna l'Etat aux frais.

Quant au fond, le tribunal retint en premier lieu que le représentant d'une société anonyme est tenu, conformément au paragraphe 103 AO, de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable. Il rappela ensuite que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* »). Il précisa encore que l'administration, investie d'un pouvoir d'appréciation, doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant

se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières en raison et en équité susceptibles de fonder sa décision.

Le tribunal releva ensuite que le directeur avait confirmé la décision du bureau d'imposition d'engager la responsabilité personnelle du demandeur en sa qualité d'administrateur-délégué de la société anonyme XXX, en relevant à l'appui de sa décision l'omission du demandeur de déposer les déclarations d'impôt et de verser à l'administration des Contributions directes les impôts dus par la société à l'aide des fonds administrés et que le directeur avait encore justifié le choix de mettre en œuvre la responsabilité du demandeur plutôt que celle d'un autre administrateur dans la mesure où, par acte de constitution de la société XXX du 31 octobre 1998, il avait été nommé à la fonction d'administrateur-délégué avec le pouvoir d'engager la société sous sa signature individuelle pour des engagements dont la contrevaleur ne dépasse pas le montant de XXX francs et que, nonobstant cette limitation du pouvoir de signature, le demandeur avait à plusieurs reprises dépassé son pouvoir de signature pour engager la société par sa seule signature pour des montants de XXX francs, voire XXX francs.

Il conclut que les motifs avancés tant par le bureau d'imposition, que par le directeur justifiaient à suffisance le choix d'engager la responsabilité du demandeur en sa qualité d'administrateur-délégué, qui, d'un côté, avait été délégué à la gestion journalière de la société XXX et, d'un autre côté, avait le pouvoir d'engager sous sa seule signature la société, pouvoir dont la limitation dans l'acte de constitution de la société n'avait pas été respecté par le demandeur, plutôt que d'engager la responsabilité des autres administrateurs, lesquels n'avaient pu engager la société que sous la signature collective de trois administrateurs et qui n'avaient pas été délégués à la gestion journalière de la société.

Le tribunal considéra ensuite que le fait que le demandeur n'avait pas veillé en tant qu'administrateur-délégué à la gestion journalière à ce que les déclarations d'impôt de la société soient déposées en temps utile auprès de l'administration des Contributions directes était à qualifier d'inexécution fautive des obligations du représentant légal de la société envers l'administration fiscale.

Il estima encore que le fait que le demandeur avait déposé une plainte contre les responsables de la fiduciaire, chargée de tenir la comptabilité et d'établir les déclarations d'impôt de la société XXX, n'était pas de nature à l'exempter de ses obligations légales.

Le tribunal déclara partant le recours, pour autant qu'il visait la décision du directeur en ce que le demandeur était tenu redevable des sommes retenues en principal, comme non fondé.

Concernant les intérêts de retard mis à charge du demandeur par le bulletin d'appel en garantie litigieux en rapport avec les impôts de la société XXX restés en souffrance, le tribunal retint que la responsabilité des dirigeants se limitait aux créances d'impôt qui sont restées en souffrance par leur faute, à l'exclusion de toute somme qui ne répond pas à la définition de l'impôt telle qu' inscrite au paragraphe 1er AO, de sorte que

le dirigeant ne saurait répondre personnellement ni des frais de poursuite, ni des sanctions encourues à titre de supplément ou d'intérêts de retard par la société. Il réforma partant la décision du directeur dans le sens que le demandeur n'était pas redevable des intérêts de retard mis à sa charge pour les impôts en souffrance de la société anonyme XXX

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 23 août 2012, Monsieur XXX a relevé appel du jugement du 17 juillet 2012.

L'Etat a interjeté appel incident contre le même jugement dans la mesure où le tribunal administratif a, par réformation de la décision du directeur du 27 septembre 2011, dit que Monsieur XXX n'était pas redevable des intérêts de retard mis à sa charge pour les impôts en souffrance de la société XXX.

Tant l'appel principal que l'appel incident étatique sont recevables pour avoir été introduits dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de l'appel principal, Monsieur XXX fait grief à l'administration des Contribution directes et aux premiers juges de ne pas avoir établi à suffisance l'existence d'une inexécution fautive dans son chef, dès lors que le seul manquement à une obligation fiscale n'est pas, à lui seul, suffisant pour engager la responsabilité du représentant légal d'une société. L'appelant précise que le fait qu'il aurait signé deux contrats en dépassement de son pouvoir de signature ne servirait qu'à déterminer la personne potentiellement responsable, mais non à justifier une inexécution fautive. Il critique ainsi le fait que le comportement défaillant de la fiduciaire, en charge de la comptabilité de la société XXX, n'aurait pas été pris en compte, alors qu'il suffirait de lire les plaintes pénales qui ont été déposées dans ce contexte à l'encontre des responsables de la fiduciaire pour se convaincre que les dettes fiscales de la société ne sauraient ni en raison, ni en équité, être mises à sa charge. Monsieur XXX fait encore valoir qu'il serait électricien de formation et estime que le fait de confier la comptabilité et la gestion de la société XXX à un professionnel procèderait d'une saine décision de gestion. Il explique qu'après avoir découvert en 2008, de manière fortuite, la situation réelle de la société XXX, il aurait tenté de redresser la situation en chargeant une autre fiduciaire de mettre à jour la comptabilité et d'établir les déclarations auprès des diverses administrations. Il en déduit que l'on ne saurait lui reprocher aucune intention de vouloir manquer aux obligations fiscales incombant à la société XXX Il conclut que les raisons susceptibles, en raison et en équité, de justifier la décision d'engager sa responsabilité personnelle ne se dégageraient pas à suffisance de droit et de fait des éléments de la cause.

Le délégué du gouvernement rétorque que ce serait en raison de la position-clé occupée par l'appelant dans la société XXX, motif retenu tant par le bureau d'imposition que par le directeur, qu'il aurait été nécessairement responsable du paiement de l'impôt dû. Il estime que le fait de confier l'accomplissement de toutes les tâches administratives à une tierce personne ne délierait pas l'appelant automatiquement de la responsabilité qui lui incombait en tant que représentant légal de la société. En tant qu'administrateur-délégué à la gestion journalière, il lui aurait également incombé de veiller à ce que la

fiduciaire chargée de la gestion et de la comptabilité de la société XXX exécute sa mission correctement. L'inexécution fautive de l'appelant consisterait ainsi dans le fait de ne pas avoir surveillé la fiduciaire dans l'accomplissement de ses tâches et de ne pas avoir veillé à ce que les impôts dus soient payés aux échéances.

L'appelant répond, concernant la prétendue position-clé qu'il aurait revêtue dans la société XXX, que son pouvoir de signature aurait été limité au montant de 500.000 francs. Il souligne encore le fait qu'il n'aurait pas été un dirigeant « *professionnel* » et qu'il devrait être tenu compte, en équité et en raison, de la circonstance qu'il aurait été objectivement abusé par des prestataires tiers.

Aux termes du paragraphe 103 AO: « *Die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen ; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen* ».

Les premiers juges ont correctement déduit de cette disposition que le représentant légal d'une société anonyme est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société, et notamment de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

C'est encore à bon droit que les premiers juges se sont référés au paragraphe 109 AO qui dispose en son alinéa (1) que : *« Die Vertreter und die übrigen in den §§ 103 bis 108 bezeichneten Personen haften in soweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den §§ 103 bis 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattungen oder Vergütungen zu Unrecht bewert worden sind ».*

Les premiers juges ont également correctement déduit que ces dispositions légales mettent ainsi une obligation personnelle à charge des représentants légaux de la société, en ce compris, conformément au paragraphe 108 AO, les dirigeants de fait ou dirigeants apparents, c'est-à-dire ceux qui se comportent, à l'égard des tiers, comme s'ils avaient le pouvoir de disposer. *A contrario*, les personnes non visées par ces dispositions ne sont pas soumises à cette responsabilité personnelle.

La Cour est encore amenée à rejoindre les premiers juges en ce qu'ils ont déduit du paragraphe 109 AO que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du paragraphe 103 AO précité n'est pas suffisant pour engager la responsabilité personnelle des dirigeants d'une société en application du paragraphe 109 (1) AO et pour voir émettre à leur encontre un bulletin d'appel en garantie, mais que le législateur a posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive (« *schuldhafte Verletzung* ») des obligations du représentant de la société envers l'administration fiscale.

Il est également vrai qu'aux termes du paragraphe 7 (3) de la loi d'adaptation fiscale modifiée du 16 octobre 1934, appelée « *Steueranpassungsgesetz* » (StAnpG), qui dispose que « *jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern »,* le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir d'appréciation dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et, ensuite, en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

Il résulte encore du paragraphe 2 StAnpG, aux termes duquel « *Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessens-Entscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmässigkeit zu treffen »,* que l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en raison et en équité de fonder sa décision.

En l'espèce, le bureau d'imposition a décidé de mettre en œuvre la responsabilité personnelle de l'appelant en sa qualité d'administrateur de la société XXX, en relevant à l'appui de sa décision l'omission dans son chef de déposer les déclarations d'impôt et de verser à l'administration des Contributions directes les impôts dus par la société à l'aide des fonds administrés.

Il est constant que Monsieur XXX a été nommé administrateur-délégué à la gestion journalière de la société anonyme XXX lors de la constitution de la société en date du 7 août 1998 et qu'il a revêtu cette fonction pendant toutes les années fiscales litigieuses. Il ressort encore de l'acte constitutif de la société XXX figurant au dossier fiscal que Monsieur XXX avait le pouvoir d'engager la société par sa seule signature pour des engagements dont la contrevaleur ne dépasse pas le montant de 500.000 francs et que la société se trouvait valablement engagée en toutes circonstances par la signature collective de trois administrateurs. Il n'est pas non plus contesté en cause que Monsieur XXX a signé pour le compte de la société XXX des contrats dont la contrevaleur dépassait en fait la limite de son pouvoir de signature individuelle.

Les premiers juges ont correctement déduit des dispositions précitées et des éléments de la cause que Monsieur XXX, en tant qu'administrateur-délégué à la gestion journalière de la société XXX, était, conformément au paragraphe 103 AO, personnellement tenu à l'accomplissement de toutes les obligations fiscales incombant à la société, de sorte qu'il était tenu de veiller au dépôt des déclarations et au paiement des créances d'impôt.

C'est partant à bon droit que le tribunal a retenu que ces éléments, à savoir le fait que Monsieur XXX était l'administrateur-délégué de la société XXX avec le pouvoir d'engager la société sous sa signature individuelle ainsi que le fait que les autres administrateurs n'avaient aucun pouvoir propre, dès lors qu'ils nécessitaient la signature de deux autres administrateurs pour pouvoir engager la société, justifiaient à suffisance le choix de l'administration fiscale d'engager la responsabilité personnelle de Monsieur XXX.

L'argumentation de l'appelant tendant à le décharger de sa responsabilité personnelle, en se référant à la responsabilité de la fiduciaire chargée de la tenue de la comptabilité et de l'établissement des déclarations de la société XXX, non seulement cette argumentation n'est pas très étayée, l'appelant se bornant à verser deux courriers adressés respectivement par la société XXX le 13 août 2009 au procureur d'Etat de XXX et par lui-même le 19 décembre 2011 au juge d'instruction de XXX, ayant pour objet le dépôt d'une plainte à l'encontre de la société XXX S.A. et de ses administrateurs, mais elle n'est par ailleurs pas de nature à affecter la validité de cette conclusion, étant donné que la responsabilité personnelle de l'appelant ne se trouve pas annihilée par la part de responsabilité incombant, le cas échéant, à la fiduciaire, dès lors que même à admettre que celle-ci n'ait pas accompli sa mission, l'appelant continuait néanmoins à être responsable de l'accomplissement des obligations fiscales au vu de la fonction qu'il occupait dans la société. En effet, en tant qu'administrateur-délégué, il aurait appartenu à l'appelant de surveiller et de vérifier le travail de la fiduciaire.

C'est partant à bon droit que l'administration des Contributions directes a conclu à un comportement fautif dans le chef de Monsieur XXX et qu'elle a décidé d'engager la responsabilité personnelle de ce dernier au titre des impôts dus en cause, et ceci à l'exclusion de tout autre administrateur.

Il suit de ce qui précède que l'appel principal est à rejeter comme n'étant pas fondé.

Concernant l'appel incident de l'Etat, le délégué du gouvernement soutient à cet égard que les premiers juges auraient retenu à tort que Monsieur XXX n'était pas redevable des intérêts de retard dus sur les impôts non payés. Le délégué du gouvernement précise que le jugement du tribunal administratif du 25 mars 2003 auquel les premiers juges se seraient référés constituerait un cas d'espèce et qu'il ne serait pas compatible avec la jurisprudence antérieure du Conseil d'Etat sur la question. En outre, une telle interprétation serait contraire à la loi alors qu'aux termes de l'article 155bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), les intérêts de retard constitueraient des prestations accessoires aux impôts auxquels ils se rapportent. De même, en vertu de l'adage « *l'accessoire suit le principal* », le sort de l'intérêt de retard serait lié à celui de l'impôt auquel il se rapporte.

A l'appui de son argumentation, le délégué du gouvernement invoque encore l'article 155 L.I.R. et précise que le bureau d'imposition n'aurait aucune marge d'appréciation concernant la fixation du montant de l'intérêt de retard. Il conclut que les

intérêts de retard constitueraient, avec l'impôt dû au principal, une créance restée en souffrance suite à l'inexécution fautive de l'appelant au principal et que ce serait partant à juste titre que le bulletin d'appel en garantie comprendrait également les intérêts de retard correspondants, de sorte que le premier jugement serait à réformer à cet égard.

Monsieur XXX conclut au rejet de l'appel incident de l'Etat et fait valoir que le jugement du tribunal administratif du 25 mars 2003, auquel le tribunal administratif s'est référé dans son jugement entrepris pour exclure les intérêts de retard du champ d'application de la responsabilité personnelle du dirigeant de société appelé en garantie, n'aurait pas fait l'objet d'un appel, de sorte qu'il aurait une certaine autorité qu'il y aurait lieu de suivre.

En ce qui concerne la nature juridique des intérêts de retard sur les impôts non payés à leur échéance, il résulte des travaux préparatoires de la L.I.R. du 4 décembre 1967 (cf. doc. parl. n° 571, *ad* article 178 = article 155 L.I.R.) que le but poursuivi par le législateur lors de l'introduction de l'intérêt de retard ne consistait pas uniquement à compenser le préjudice subi par le Trésor du fait du non-paiement de l'impôt aux échéances, mais également à sanctionner l'inobservation d'une prescription légale ou règlementaire.

Or, s'il est vrai que les intérêts de retard ont également un caractère de sanction, la Cour arrive toutefois à la conclusion que les intérêts de retard constituent un accessoire à l'impôt auquel ils se rapportent et dont ils suivent le sort. En effet, l'article 155*bis* L.I.R., tel qu'il a été introduit par l'article 4 de la loi du 31 juillet 1982, dispose que « *les intérêts de retard constituent des prestations accessoires aux imports auxquels ils se rapportent. Les dispositions applicables à ces impôts sont d'application correspondante aux intérêts de retard* ». De même, tel que cela a été relevé à juste titre par le délégué du gouvernement, les dispositions de l'article 155 L.I.R. confirment encore cette conclusion. Ainsi, l'article 155 (4) L.I.R. dispose que « *toute réduction d'une cote d'impôt donne lieu à un recalcul des intérêts de retard encourus* », tandis que l'article 155 (5) L.I.R. accorde, pour le recouvrement des intérêts de retard les mêmes garanties légales que celles dont bénéficient les impôts directs (cf. J. OLINGER, Les prélèvements pécuniaires accessoires en matière d'impôts directs, Etudes fiscales n° 112, octobre 1998, n° 13 et ss.).

Dès lors que les intérêts de retard constituent un accessoire des impôts auxquels ils se rapportent, c'est à juste titre que le bureau d'imposition a émis le bulletin d'appel en garantie également pour les intérêts de retard sur les impôts dus et que le directeur a rejeté la réclamation de Monsieur XXX aussi pour ce qui concerne ce volet.

Par voie de conséquence, l'appel incident de l'Etat est justifié et le jugement entrepris encourt la réformation en ce qu'il a retenu que Monsieur XXX n'était pas redevable des intérêts de retard mis à sa charge pour les impôts en souffrance de la société anonyme XXX S.A., et en ce qu'il a mis les frais de la première instance à charge de l'Etat.

Par ces motifs,

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

reçoit l'appel principal du 23 août 2012 en la forme ;

au fond, le déclare non justifié ;

partant en déboute ;

reçoit l'appel incident de l'Etat en la forme ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, par réformation partielle du jugement entrepris du 17 juillet 2012, rejette le recours initial introduit par Monsieur XXX XXX le 22 décembre 2011 contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 27 septembre 2011 portant rejet de sa réclamation formulée contre le bulletin d'appel en garantie en ce qui concerne les intérêts de retard dus sur les impôts y visés ;

condamne l'appelant au principal aux dépens des deux instances.

Ainsi délibéré et jugé par :

Serge SCHROEDER, premier conseiller,
Lynn SPIELMANN, conseiller,
Martine GILLARDIN, conseiller,

et lu par le premier conseiller en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY   s. SCHROEDER